



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

# **Tributação das pessoas singulares:**

**Em especial, o novo regime de  
tributação dos ex-residentes**

Nuno Freitas da Silva Sampaio Maia

Mestrado em Direito

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2020





UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

# **Tributação das pessoas singulares:**

**Em especial, o novo regime de  
tributação dos ex-residentes**

Nuno Freitas da Silva Sampaio Maia

**Orientador:**

Professor Doutor Tomás Cantista Tavares

Mestrado em Direito

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2020



*“Government’s view of the economy could be summed up in a few short phrases: If it moves, tax it. If it keeps moving, regulate it. And if it stops moving, subsidize it.”*

*- Ronald Reagan*

## Agradecimentos

À Cátia, o meu pilar, por estar sempre do meu lado, nos bons e nos maus momentos.  
À minha mãe e ao Zé, ao meu pai e à Carmo, aos meus irmãos e aos pais da Cátia por  
todo o apoio ao longo dos últimos anos.  
Ao Professor Doutor Tomás Cantista Tavares pela disponibilidade manifestada, pelos  
conselhos e sugestões, essenciais à conclusão da dissertação.

## Resumo

Seis anos depois do término do Programa de Assistência Económica e Financeira a que Portugal esteve sujeito, em consequência da crise financeira de 2008, são ainda muitas as marcas desse período que resistem na estrutura económica e social do nosso país, destacando-se as consequências resultantes do forte fluxo de emigração que se verificou nesses anos de recessão económica, principalmente de pessoas mais novas, essenciais para o presente e o futuro do nosso país. Foi com esse pensamento que Portugal criou, em 2019, um regime especial de tributação para ex-residentes, na tentativa de atrair de volta para o nosso país aqueles que o tenham abandonado.

Sendo um regime recente no nosso panorama fiscal, e um regime relativamente inovador a nível internacional, pareceu-nos o objeto de estudo ideal para uma análise descritiva e, mais importante, uma análise crítica, procurando encontrar falhas e incoerências no regime recém-criado.

A realização deste trabalho esteve longe de ser simples, dada a escassez de fontes e bibliografia relacionadas com o novo estatuto e com o estudo que nos propusemos realizar e aprofundar; mas, esse foi, ao mesmo tempo, também o principal motivo que nos manteve motivados na realização deste trabalho, na procura de uma constante aprendizagem e recolha de novos conhecimentos.

Palavras-chave: ex-residentes; benefício fiscal; princípio da igualdade fiscal;

## Abstract

Six years after the end of the Financial Assistance Programme to which Portugal was subject as a result of the 2008 financial crisis, there are still many marks of that period that resist the economic and social structure of our country, highlighting the consequences resulting from the strong flow of emigration that took place during those years of economic recession, mainly from younger people, essential for the present and future of our country. It was with this in mind that Portugal created, in 2019, a special taxation regime for former residents, in an attempt to attract back to our country those who had left it.

Being a recent regime in our fiscal panorama, and a relatively innovative regime at an international level, it seemed to us the ideal object of study for a descriptive analysis and, more importantly, a critical analysis, seeking to find flaws and inconsistencies in the newly created regime.

The accomplishment of this work was far from simple, given the scarcity of sources and bibliography related to the new statute and the study we proposed to carry out and deepen; but, at the same time, this was also the main reason that kept us motivated in the accomplishment of this work, motivated by a constant learning and gathering of new knowledge.

Keywords: returning residents; tax benefit; principle of tax equity;



## Índice

Lista de Abreviaturas.....	1
1. Introdução.....	2
2. Regime de tributação dos ex-residentes. ....	4
2.1. Origem do Regime.....	4
2.2. O conceito de residência fiscal no direito interno.....	6
2.3. Enquadramento normativo e aplicação do novo regime.....	9
2.3.1. Incidência do imposto. ....	9
a. Incidência subjetiva. ....	9
b. Incidência objetiva.....	10
c. Retenção na fonte.....	11
d. Acesso ao novo regime.....	11
e. Esclarecimentos da Autoridade Tributária. ....	11
2.3.2. Eficácia do regime.....	12
a. Eficácia temporal. ....	12
b. Eficácia territorial.....	13
2.4. A Natureza jurídica do novo regime.....	14
3. O regime dos residentes não habituais – análise sintética e comparativa com o regime dos ex-residentes. ....	17
3.1. O regime dos residentes não habituais.....	17
3.2. Comparação entre o regime de tributação dos ex-residentes e o regime de tributação dos residentes não habituais.....	20
4. Análise crítica ao novo regime. ....	25
5. Conclusão. ....	37
6. Bibliografia.....	40

## Lista de Abreviaturas

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

CAE – Classificação Portuguesa das Atividades Económicas

CIRC – Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CIRS – Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

CPPT – Código do Procedimento e de Processo Tributário

CRP – Constituição da República Portuguesa

DL – Decreto-lei

EBF – Estatuto dos Benefícios Fiscais

IMI – Imposto Municipal Sobre Imóveis

IMT - Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis

INE – Instituto Nacional de Estatística

IRC – Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IRS – Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

IVA – Imposto Sobre o Valor Acrescentado

LGT – Lei Geral Tributária

PAEF – Programa de Assistência Económica e Financeira

TSU – Taxa Social Única

## 1. Introdução.

Em Portugal, desde a reforma fiscal dos anos oitenta – que representa um dos mais relevantes marcos históricos da fiscalidade portuguesa, com a introdução do IRS e o IRC como modelos de tributação dos rendimentos das pessoas singulares e coletivas, cuja entrada em vigor ocorreu no dia 1 de Janeiro de 1989 – até aos dias de hoje, sempre se verificou uma dicotomia em relação à tributação dos rendimentos das pessoas singulares, assente em dois grandes grupos, determinados segundo o princípio da residência: se, por um lado, os residentes fiscais em Portugal são tributados pela totalidade do seu rendimento, segundo o princípio da universalidade (o chamado *world wide income principle*), em harmonia com o qual são tributados tanto o rendimento obtido no território nacional como o rendimento obtido fora deste, por outro lado, as pessoas singulares que não tenham residência fiscal em Portugal, são apenas tributadas pelos rendimentos de fonte portuguesa, ou seja, seguindo uma lógica assente no princípio da territorialidade. Esta dicotomia de primeiro nível mantém-se até aos nossos dias, apesar da aprovação, em 2009, do estatuto dos residentes não habituais, na tentativa de tornar o país mais competitivo e eficaz na atração de investimento estrangeiro, que deu lugar a uma dicotomia de segundo nível<sup>1</sup>, estando na génese desta divisão o estabelecimento dos contribuintes como residentes fiscais em Portugal – se num primeiro nível temos como clara a já referida oposição entre residentes e não residentes no território português, podemos, a partir da criação do regime dos residentes não habituais, considerar que num segundo nível se encontram os residentes habituais – os ditos residentes normais, tributados segundo o regime de tributação-regra –, por oposição aos residentes não habituais – beneficiários de um regime especial de tributação, bastante mais favorável em comparação com o regime de tributação normal. Por fim, em 2019, com a aprovação do regime de tributação dos ex-residentes, sobre o qual versará, essencialmente, o nosso trabalho, podemos considerar que foi acrescentado mais um elemento à tal divisão de

---

<sup>1</sup> MENDES, Marta Filipa Ramos - *O Novo Regime Fiscal do Residente não Habitual (Análise à luz do Princípio da não Discriminação no Direito Europeu)*. Dissertação de Mestrado em Direito no ramo de Ciências Jurídico- Económicas na Faculdade de Direito da Universidade do Porto. Porto : 2011, pp. 34-35.

segundo nível dos residentes fiscais em Portugal – aos residentes habituais e aos residentes não habituais juntam-se agora os beneficiários do estatuto de ex-residentes.

O nosso trabalho começará por uma introdução ao novo regime, passando depois por uma análise descritiva – normativa e jurídica – do mesmo, prosseguindo com uma análise sintética do regime dos residentes não habituais – tendo já em conta as recentes alterações a que foi sujeito –, confrontando-o posteriormente com o regime de tributação dos ex-residentes, procurando definir as vantagens de um e de outro, culminando o nosso estudo com a análise crítica do regime de tributação dos ex-residentes – através de uma confrontação entre o regime e os princípios constitucionais e gerais tributários, mediante o estudo de uma série de situações eventuais que coloquem em causa a sua estrutura. Por fim, culminaremos o trabalho com uma reflexão crítica do mesmo, sintetizando aqueles que consideramos como os pontos fortes do regime e, especialmente, as limitações que identificamos.

## 2. Regime de tributação dos ex-residentes.

### 2.1. Origem do Regime.

O regime de tributação dos ex-residentes foi criado com o Orçamento de Estado para 2019, aprovado pela Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro, que, através da previsão do artigo 258.º, aditou ao CIRS o artigo 12.º - A, sob a epígrafe “Regime fiscal aplicável a ex-residentes”, ao qual, num momento posterior de análise da incidência do regime, dedicaremos a nossa especial atenção.

O regime em questão, enquadrado no Programa Regressar<sup>2</sup>, foi criado “Com o intuito de promover o regresso daqueles que tiveram de sair do país em consequência da crise económica que afetou Portugal [...]”<sup>3</sup> no final da primeira década do século XXI e do consequente PAEF a que o país esteve sujeito entre 2011 e 2014, anos em que se viveram períodos de austeridade e recessão económica, com redução dos salários e aumento do desemprego da carga fiscal, levando então ao êxodo para o estrangeiro de um elevado número de pessoas<sup>4</sup>, estando ainda subjacente ao regime a tentativa de incrementar a taxa de população ativa em Portugal - tentando contrariar o paradigma vigente em Portugal nos anos que se seguiram ao início da referida crise<sup>5</sup> - procurando, ainda, replicar e complementar o sucesso obtido com o regime de tributação dos residentes não habituais<sup>6</sup>.

---

<sup>2</sup> Programa aprovado na Resolução do Conselho de Ministros n.º 60/2019, definido no artigo n.º 1 como um “[...] programa estratégico de apoio ao regresso para Portugal de trabalhadores que tenham emigrado, ou seus descendentes, para fazer face às necessidades de mão-de-obra que hoje se fazem sentir nalguns setores da economia portuguesa, reforçando a criação de emprego, o pagamento de contribuições para a segurança social, o investimento e o combate ao envelhecimento demográfico.”, e que consiste numa série de medidas e apoios em diversas áreas de intervenção económica e social.

<sup>3</sup> Relatório do Orçamento de Estado para 2019, p. 42.

<sup>4</sup> Segundo dados do INE, entre 2011 e 2014 emigraram cerca de 485 mil portugueses e, destes, cerca de 199 mil eram emigrantes permanentes, números superiores à soma do número de emigrantes permanentes desde o início do século até ao início do PAEF, o que acaba por refletir as consequências da crise neste indicador específico de emigração.

<sup>5</sup> Segundo dados do INE, em 2008 a população ativa em Portugal era de aproximadamente 5.534.600 pessoas, enquanto que em 2015, no ano seguinte ao término do PAEF, esse número seria cerca de 5.178.300 pessoas, uma redução bastante considerável, ainda para mais tendo em conta os sucessivos aumentos na idade da reforma. Os últimos números disponíveis, referentes a 2019 e atualizados a 5 de fevereiro de 2020, indicam que a população ativa no nosso país é, neste momento, aproximadamente de 5.252.600 pessoas, o que reflete um pequeno crescimento, ainda que longe dos números pré-crise, realçando a necessidade de criar mecanismos que levem ao aumento deste número.

<sup>6</sup> Segundo dados divulgados pelo relatório do estudo do Grupo de Trabalho para o Estudo dos Benefícios Fiscais, que apresentou números relativos a 15 de março de 2019, o regime dos residentes não habituais tinha já atraído para Portugal 29.901 contribuintes.

O regime dos ex-residentes é, assim, mais um dos exemplos da importância e poder que os impostos têm na captação de investimento estrangeiro e na atração de cidadãos estrangeiros que podem ver, no sistema tributário português, um fator diferenciador na hora de escolher um Estado de residência.

## 2.2. O conceito de residência fiscal no direito interno.

O conceito de residência fiscal assume uma extrema importância no direito fiscal português dado que, como já vimos, a qualificação de um sujeito passivo como residente fiscal em Portugal importa uma tributação diferente – assente no princípio da universalidade – daquela que resulta da determinação de um sujeito passivo como não residente – segundo o princípio da territorialidade em sentido estrito<sup>7</sup>.

Tradicionalmente, a eficácia das normas tributárias baseava-se no princípio da territorialidade, segundo o qual as mesmas seriam aplicáveis aos factos tributários ocorridos no território da ordem jurídica a que pertencem, subdividindo-se este princípio num vetor negativo, nos termos do qual os órgãos de aplicação de direito de cada Estado apenas poderiam aplicar as normas tributárias desse mesmo Estado, e num vetor positivo, segundo o qual as normas tributárias de um Estado são aplicáveis na generalidade dentro desse Estado, sendo inclusivamente aplicáveis aos não nacionais desse Estado<sup>8</sup>. No entanto, a globalização e a crescente internacionalização económica, com a consequência de uma cada vez maior multiplicidade de ordenamentos jurídicos envolvidos nas relações jurídicas tributárias<sup>9</sup>, aliadas à desmaterialização dos pressupostos de facto dos impostos e à tendência para a personalização da tributação<sup>10</sup> levaram a que nos mais diversos Estados fossem considerados, como elementos de conexão de uma relação tributária com esse território, elementos subjetivos, de índole pessoal<sup>11</sup>, como são exemplo a

---

<sup>7</sup> NABAIS, José Casalta – *Direito Fiscal*. 11ª Edição. Coimbra : Almedina, 2019, p. 498.

<sup>8</sup> *Idem, ibidem*, p. 223.

<sup>9</sup> Desempenhando as Convenções de Dupla Tributação, neste aspeto, um papel essencial no correto funcionamento dessas relações tributárias, ao estabelecer os critérios de desempate a aplicar quando estejamos perante uma situação de dupla tributação internacional, quando dois ou mais estados são competentes para tributar determinados rendimentos de um sujeito passivo.

<sup>10</sup> NABAIS, (2019), p. 223

<sup>11</sup> Neste sentido, cf. GOMES, Nuno Sá - *Teoria Geral dos Benefícios Fiscais*. Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º 165. Lisboa : Centro de Estudos Fiscais – Ministério das Finanças, 1991, p. 298.

nacionalidade<sup>12</sup> e a residência<sup>13</sup> – esta é, hoje em dia, “[...] geralmente aceite como constituindo o *elemento de conexão* que expressa a mais íntima ligação económica entre uma pessoa e um Estado”<sup>14</sup> –, contrariando a visão mais tradicional do princípio da territorialidade, que tinha em conta elementos de conexão de carácter real ou objetivo, como o local de produção do rendimento. Esta dualidade de princípios e de elementos de conexão que vigora no direito fiscal português está expressa no artigo 13º da LGT.

### ***Artigo 13.º LGT***

#### ***Aplicação da lei tributária no espaço***

1 - Sem prejuízo de convenções internacionais de que Portugal seja parte e salvo disposição legal em sentido contrário, as normas tributárias aplicam-se aos factos que ocorram no território nacional.

2 - A tributação pessoal abrange ainda todos os rendimentos obtidos pelo sujeito passivo com domicílio, sede ou direcção efectiva em território português, independentemente do local onde sejam obtidos.

O n.º 1 do artigo, afirmando que “[...] as normas tributárias aplicam-se aos factos que ocorram no território nacional”, consagra o princípio da territorialidade segundo a sua visão mais tradicional, um princípio da territorialidade real ou objetivo, segundo o qual o estado tem soberania fiscal sobre os rendimentos que tenham origem no seu território; por outro lado, o n.º 2 do artigo consagra um princípio da territorialidade subjetivo, assente no princípio da residência – segundo o qual a competência fiscal do estado estende-se para além dos rendimentos obtidos dentro do seu território, incidindo também sobre os rendimentos de fonte estrangeira que sejam obtidos pelos seus

---

<sup>12</sup> A tributação segundo o princípio da nacionalidade atribuí ao estado da nacionalidade do contribuinte a plena competência tributária sobre este, independentemente do Estado onde o rendimento foi obtido. Este princípio está em declínio, sendo apenas de destacar a sua relevância nos Estados Unidos da América, onde ainda é o princípio orientador da tributação, ainda que com algumas limitações à tributação dos nacionais não-residentes. Neste sentido, cf. MORAIS, Rui Duarte – *Sobre o IRS*. 3ª Edição. Coimbra : Almedina, 2014, p. 7.

<sup>13</sup> De acordo com o princípio da residência, a competência tributária sobre os rendimentos de um sujeito passivo é da competência do estado da residência do mesmo.

<sup>14</sup> MORAIS, (2014), p. 7.

residentes, que assim serão tributados pela totalidade dos seus rendimentos, uma tributação segundo o princípio do *worldwide taxation of residents*<sup>15</sup>.

Compreendidos os princípios da residência e da territorialidade como princípios norteadores da tributação em Portugal, importa agora definir os critérios de atribuição da residência fiscal no nosso país, concretizados no artigo 16º do CIRS.

Primeiramente, importa começar por definir a não residência fiscal em Portugal, um conceito que se define por exclusão, sendo não residente aquele que não concretiza nenhum dos critérios previstos no artigo 16.º do CIRS.

As regras gerais de atribuição da residência fiscal em território português são dadas pelo artigos 16.º n.º 1, alíneas a) e b) do CIRS, segundo os quais são considerados residentes fiscais em Portugal aqueles que, no ano a que respeitam os rendimentos, tenham permanecido mais de 183 dias, contados de forma contínua ou interpolada, num qualquer período de 12 meses com início ou fim no ano em causa ou, caso tenham permanecido por um período inferior de tempo, disponham, no nosso país, “[...]num qualquer dia do período referido na alínea anterior, de habitação em condições que façam supor intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual”, funcionando então, alternativamente, um critério de índole objetiva e um critério de índole subjetiva. Adicionalmente, o legislador criou ainda situações de residência presumida<sup>16</sup>, previstas nas restantes alíneas do artigo supramencionado, considerando também residentes em Portugal aqueles que “Em 31 de dezembro, sejam tripulantes de navios ou aeronaves, desde que aqueles estejam ao serviço de entidades com residência, sede ou direção efetiva nesse território” e ainda aqueles que “Desempenhem no estrangeiro funções ou comissões de carácter público, ao serviço do Estado Português”. São ainda considerados residentes, nos termos do n.º 6 do artigo 16.º do CIRS, os nacionais portugueses que deslocalizem a sua residência fiscal para país, território ou região sujeito a regime fiscal claramente mais favorável, conforme a lista constante da Portaria n.º 150/2004, de 13 de Fevereiro, salvo se o interessado provar que a mudança se deveu a razões atendíveis.

---

<sup>15</sup> TEIXEIRA, Glória – *Manual de Direito Fiscal*. 4ª Edição. Coimbra : Almedina. 2016, p. 54.

<sup>16</sup> MENDES, (2011), p. 14.

## 2.3. Enquadramento normativo e aplicação do novo regime.

### *Artigo 12.º - A*

#### *Regime fiscal aplicável a ex-residentes*

1 - São excluídos de tributação 50 % dos rendimentos do trabalho dependente e dos rendimentos empresariais e profissionais dos sujeitos passivos que, tornando-se fiscalmente residentes nos termos dos n.os 1 e 2 do artigo 16.º em 2019 ou 2020:

- a) Não tenham sido considerados residentes em território português em qualquer dos três anos anteriores;
- b) Tenham sido residentes em território português antes de 31 de dezembro de 2015;
- c) Tenham a sua situação tributária regularizada.

2 - Não podem beneficiar do disposto no presente artigo os sujeitos passivos que tenham solicitado a sua inscrição como residente não habitual.

### 2.3.1. Incidência do imposto.

#### a. Incidência subjetiva.

O regime dos ex-residentes vê a sua sujeição subjetiva prevista no já referido artigo 12.º - A do CIRS, segundo o qual são sujeitos passivos do estatuto de ex-residentes os contribuintes que, tornando-se residentes fiscais em Portugal, à luz do já analisado artigo 16.º n.º 1 e n.º 2 do CIRS, nos anos de 2019 ou 2020, cumpram, cumulativamente, os 3 requisitos exigidos pelo referido artigo. Assim, será considerado ex-residente quem:

- i) Não tenha sido considerado residente fiscal em Portugal nos três anos imediatamente anteriores a ter-se tornado residente fiscal em Portugal;<sup>17</sup>
- ii) Tenha sido considerado residente fiscal em Portugal antes de 31/12/2015<sup>18</sup>;

---

<sup>17</sup> Podemos então, considerar dois cenários, diferenciados pelo ano de regresso a Portugal: caso esse regresso tenha acontecido em 2019, o contribuinte não pode ter sido residente fiscal em Portugal nos anos de 2016, 2017 e 2018; caso o regresso só se dê no ano de 2020, o sujeito passivo não pode ter sido considerado residente fiscal no nosso país nos anos de 2017, 2018 e 2019.

<sup>18</sup> Nos termos do n.º 8 do artigo 13.º do CIRS, a situação de residência do sujeito passivo deve ser aferida a 31 de dezembro do ano em causa.

- iii) Tenha a sua situação tributária devidamente regularizada em cada um dos anos em que seja aplicável o benefício.

Como vamos ver detalhadamente num momento posterior do nosso estudo, é possível – e, acrescentamos nós, será, recorrentemente, uma realidade –, os sujeitos passivos do regime dos residentes não habituais preencherem simultaneamente os requisitos subjetivos para serem também beneficiários deste novo regime, esclarecendo a lei no n.º 2 do artigo 12.º - A do CIRS que não pode beneficiar do regime de tributação dos ex-residentes quem tenha “[...] solicitado a sua inscrição como residente não habitual”. Se, à primeira vista, a intenção do legislador parece clara, querendo tornar os regimes alternativos e não cumulativos, impedindo o contribuinte de beneficiar das vantagens concedidas por ambos, “obrigando” o contribuinte a optar por um dos dois estatutos, a letra da lei deixa algumas dúvidas em relação à sua aplicação e até, em relação à sua constitucionalidade, aspetos que iremos analisar num momento posterior deste estudo<sup>19</sup>.

#### b. Incidência objetiva.

O já referido artigo 12.º - A do CIRS, no seu n.º 1, atribui ao sujeito passivo beneficiário do regime o direito de excluir da tributação 50% dos rendimentos de trabalho dependente e dos rendimentos profissionais e empresariais. Sendo assim, os beneficiários deste estatuto vão ver os seus rendimentos da categoria A e da categoria B serem considerados em apenas 50% no cálculo da matéria coletável e do imposto a pagar, isentando apenas os rendimentos ativos desses contribuintes<sup>20</sup>, contrariamente ao que se verifica no regime dos residentes não habituais, que isenta também os rendimentos passivos dos beneficiários desse regime.

---

<sup>19</sup> Vide ponto 4., *infra*.

<sup>20</sup> Estando de acordo com um dos pressupostos da criação do regime, o do aumento da população ativa no nosso país. Ao isentar parcialmente de tributação apenas os rendimentos ativos, ou seja, rendimentos de trabalho dependente e rendimentos profissionais e empresariais, o legislador procura atrair recursos humanos para os vários setores de atividade económica do nosso país, dinamizando-os, algo que não seria tão claro se estendesse a isenção aos rendimentos passivos, situação em que, muito provavelmente, acabaria por atrair outro tipo de pessoas, como acabou por acontecer em consequência do regime dos residentes não habituais.

### c. Retenção na fonte.

A aplicação da retenção na fonte aos rendimentos da categoria A e da categoria B dos sujeitos passivos beneficiários do regime de tributação dos ex-residentes foi esclarecida pelo artigo 259.º da Lei n.º 71/2018 (Lei do Orçamento de Estado para 2019), que indica que as entidades encarregadas de realizar a retenção na fonte desses rendimentos o devem fazer aplicando as taxas de retenção na fonte que resulta da tabela aprovada pelo despacho previsto no artigo 99.º do CIRS, para os rendimentos de trabalho dependente, e as taxas previstas no artigo 101.º do mesmo diploma, para os rendimentos empresariais e profissionais, a apenas metade dos rendimentos pagos ou colocado à disposição. Destarte, no que se refere a rendimentos resultantes de trabalho dependente, os sujeitos passivos ex-residentes devem invocar essa qualidade junto da entidade empregadora, por forma a que a esta fique habilitada a proceder à retenção na fonte do IRS nos termos acima descritos. No que diz respeito aos rendimentos empresariais e profissionais, devem os sujeitos passivos invocar a qualidade de ex-residentes e o respetivo direito à isenção parcial através da aposição da menção “Retenção sobre 50%, nos termos do artigo 12.º - A do Código do IRS” no respetivo recibo de quitação.

### d. Acesso ao novo regime.

O acesso ao regime de tributação dos ex-residentes é de carácter automático, não dependendo de reconhecimento prévio por parte da AT, resultando a sua aplicação diretamente da lei a partir do momento em que estão preenchidos os pressupostos legais de aplicabilidade do regime, estando, no entanto, dependente da declaração da intenção do sujeito passivo de beneficiar do regime, no preenchimento do modelo 3 da declaração de IRS do ano seguinte ao ano de regresso a Portugal. Não obstante, nos casos em que os dados e informações detidas pela AT não confirmem a verificação dos pressupostos de aplicação do regime, cabe ao sujeito passivo fazer prova do efetivo preenchimento desses pressupostos.

### e. Esclarecimentos da Autoridade Tributária.

A AT, numa tentativa de esclarecer possíveis dúvidas que poderiam surgir tanto no acesso ao regime de tributação dos ex-residentes como na aplicação e funcionamento do

mesmo, emitiu o ofício circulado n.º 20206<sup>21</sup>, de 28 de fevereiro de 2019, além de manter disponível no portal das finanças o acesso à resposta a algumas das questões<sup>22</sup> que considera que podem surgir frequentemente no confronto com o novo regime. Não nos cabendo analisar estes esclarecimentos por parte da AT – seja porque ao longo deste trabalho já abordamos matérias desses esclarecimentos, seja porque os mesmos se reportam a situações de fácil compreensão, às quais não faria sentido dar destaque neste espaço, preferindo, como iremos fazer num momento posterior, tentar dar resposta a questões que coloquem em causa a estrutura do regime – fica o apontamento para os mesmos e para a preocupação da AT em esclarecer os contribuintes.

### 2.3.2. Eficácia do regime.

#### a. Eficácia temporal.

O regime dos ex-residentes é um regime com uma eficácia temporal limitada, nos termos da disposição transitória do artigo 259.º n.º 1 da Lei n.º 71/2018, produzindo os seus efeitos ao longo de 5 anos, contados a partir do ano de retorno a Portugal, ano esse em que é adquirido o estatuto de ex-residente<sup>23</sup>, desde que cumpridos os pressupostos de acesso ao regime já elencados. Como já vimos, pode ser beneficiário deste estatuto quem retorne ao país em 2019, caso em que o regime produz os seus efeitos entre os anos de 2019 e 2023, ou por quem retorne ao país em 2020, tendo o sujeito passivo acesso às vantagens subjacentes ao regime entre 2020 e 2024, levando a extinção dos efeitos do benefício fiscal à reposição imediata do regime de tributação-regra, conforme o artigo 14.º, n.º 1 do EBF. É ainda condição para o acesso a manutenção do estatuto de ex-residente que o sujeito passivo, em cada um dos anos que queira beneficiar do regime,

---

<sup>21</sup> Disponível em:

[http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/legislacao/instrucoes\\_administrativas/Documentos/Oficio\\_Circulado\\_20206\\_2019.pdf](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documentos/Oficio_Circulado_20206_2019.pdf)

<sup>22</sup> Disponível em:

[http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio\\_contribuinte/questoes\\_frequentes/Pages/faqs-00053.aspx](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio_contribuinte/questoes_frequentes/Pages/faqs-00053.aspx)

<sup>23</sup> O ano de retorno ao nosso país, e, conseqüentemente, o ano em que o sujeito passivo volta a ser considerado residente fiscal em Portugal, releva como primeiro ano para efeitos de usufruição do regime, independentemente da data em que o sujeito passivo se tornou fiscalmente residente em território português. Isto é, mesmo que o sujeito passivo apenas cumpra as condições para ser considerado residente fiscal em território português no dia 31 de dezembro, todos os rendimentos desse ano que sejam potencialmente abrangidos pelo benefício de tributação previsto no regime dos ex-residentes vão ser sujeitos a uma tributação mais favorável.

mantenha a sua residência fiscal em Portugal e a sua situação tributária regularizada<sup>24</sup>. Podemos afirmar então que o regime dos ex-residentes é um regime de carácter temporário, com eficácia temporal limitada, já que é previsto que cessem os seus efeitos no ano de 2024, ano em que se esgota a produção dos efeitos do regime em relação a quem adquira o estatuto de ex-residente em 2020. Para além do carácter temporário inerente a este regime, os próprios pressupostos subjetivos essenciais do benefício encontram-se também delimitados temporalmente, como já foi verificado quando analisamos a incidência subjetiva do regime<sup>25</sup>, ao exigir o regresso ao país em 2019 ou 2020 e a não residência fiscal nos três anos anteriores a esse regresso.

## b. Eficácia territorial

De acordo com o princípio da territorialidade, que já analisamos, os Estados exercem a sua jurisdição fiscal sobre todos os bens, pessoas e transações conectados com o teu território.<sup>26</sup> Como tal, a eficácia territorial do regime de tributação dos ex-residentes circunscreve-se ao território português, ao exigir que o sujeito passivo seja aqui residente fiscal, nos termos já descritos do n.º 1 e n.º 2 do artigo 16.º do CIRS.

---

<sup>24</sup> Tal como exigido pelo artigo 13.º do EBF. Seguindo o entendimento de Rita Calçada Pires, a consagração deste pressuposto relaciona-se com a exigência, por parte do beneficiário, de “[...] uma cidadania fiscal efectiva, reveladora de que se cumpre com o dever fundamental de pagar impostos” - PIRES, Rita Calçada - *Para uma teoria geral dos benefícios fiscais: breves notas de sistematização* in *Estudos Comemorativos dos 20 anos da FDUP, Volume II*. Coimbra : Almedina, 2017, p. 22-

<sup>25</sup> Vide ponto 2.3.1. a), *supra*.

<sup>26</sup> TEIXEIRA, (2016), p. 52.

## 2.4. A Natureza jurídica do novo regime.

Chegando a este ponto do nosso estudo, importa saber qual é a natureza jurídica do novo regime dos ex-residentes e se, como nos parece à primeira vista, ao prever uma exclusão da tributação de uma parte dos rendimentos, o podemos considerar como um benefício fiscal, retirando as consequências jurídicas que dessa classificação resultam. Importa, para tal, ter presente a definição de benefício fiscal concretizada na lei, mais precisamente no n.º 1 do artigo 2.º do EBF, segundo o qual “Consideram-se benefícios fiscais as medidas de carácter excecional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem”. Daqui podemos retirar que, para podermos classificar o estatuto dos ex-residentes como um verdadeiro benefício fiscal<sup>27</sup>, este terá que cumprir, cumulativamente, três condições:

- i) O regime tem de ser de natureza excecional em relação ao regime de tributação-regra<sup>28</sup>;
- ii) As medidas inerentes ao estatuto de ex-residente têm que ter como fundamento subjacente um interesse extrafiscal;
- iii) Para além disso, esse interesse fiscal tem que ser de relevância superior ao da própria tributação-regra que impede;

Em relação ao primeiro requisito, o regime geral de tributação-regra estabelece que são considerados, para o apuramento da matéria coletável, a totalidade dos rendimentos de trabalho dependente – rendimentos enquadráveis na categoria A do IRS – e dos rendimentos empresariais e profissionais dos sujeitos passivos – rendimentos enquadráveis na categoria B do IRS –, ao passo que o regime de tributação dos ex-residentes, como categoria específica de sujeitos passivos, exclui de tributação 50% da totalidade destes tipos de rendimentos, estando clara a excecionalidade do regime dos ex-

---

<sup>27</sup> Por oposição aos “falsos” benefícios fiscais, definidos por GOMES, (1991), pp. 73 e ss., como aqueles benefícios que, formalmente, podem ser considerados benefícios fiscais, mas, materialmente, não o são, por falta de um fundamento extrafiscal, tendo um mero fundamento fiscal, sendo então considerados como agravamentos estruturais, ou seja, medidas desagravadoras com natureza estrutural, que fazem parte do próprio modelo de tributação-regra, como é exemplo a isenção do mínimo de existência, prevista no artigo 70.º do CIRS.

<sup>28</sup> Sendo que “[...] só se pode beneficiar excepcionalmente o que está sujeito a tributação, como regra” – GOMES, (1991), p. 95.

residentes face ao regime de tributação-regra, impedindo o nascimento da obrigação tributária segundo o enquadramento normativo tributário padrão.

Em relação ao segundo requisito, pensamos também não haver dúvidas quanto ao preenchimento do mesmo e à motivação extrafiscal inerente à criação do regime que, como já vimos, tem na sua génese o objetivo de fazer retornar ex-residentes em Portugal que tenham emigrado como consequência da crise económica de 2008 e a necessidade de aumentar a população ativa no nosso país, desempenhando então, o regime, um papel de instrumento de política económica e social<sup>29</sup>.

Por fim, em relação ao terceiro requisito, já não nos parece ser tão evidente o seu preenchimento, carecendo de uma análise mais aprofundada, e de difícil concretização, dada a dificuldade da determinação exata da relevância de cada um dos interesses em confronto, ficando essa análise reservada para um momento posterior deste trabalho onde iremos analisar a constitucionalidade do regime, dado ser este também um requisito para a verificação da legitimidade constitucional do mesmo. No entanto, e de maneira a fechar o capítulo de análise da natureza jurídica do regime, podemos já dar resposta prévia a esta questão, estando, no nosso entender, preenchido o terceiro requisito necessário para a classificação do regime como um verdadeiro benefício fiscal.

Assim, e preenchidos todos os pressupostos do n.º 1 do artigo 2.º do EBF, não temos dúvidas em classificar o estatuto de tributação dos ex-residentes como um benefício fiscal, resultando desta classificação duas principais consequências<sup>30</sup>: (i) serão aplicáveis ao regime os princípios gerais constantes do EBF<sup>31</sup> e (ii) a despesa fiscal<sup>32</sup> deverá ser,

---

<sup>29</sup> Como exemplo da importância dos benefícios fiscais como instrumentos de política económica e social, e como curiosidade, por apresentar semelhanças com o regime alvo do nosso estudo, sendo um dos poucos benefícios fiscais a nível internacional que faz depender a atribuição do benefício à condição do sujeito passivo já ter sido considerado residente fiscal no país – embora, neste caso, tal condição não seja uma condição indispensável, mas antes alternativa –, temos o regime Israelita de tributação dos novos imigrantes e dos ex-residentes, que sumariamente, isenta de tributação os rendimentos de fonte estrangeira desses sujeitos passivos, tendo como principal objetivo atrair o povo judaico a deslocar-se para o Estado de Israel, numa tentativa de harmonizar a imigração judaica segundo os ideais sionistas e a viabilidade e competitividade económica do Estado israelita.

<sup>30</sup> MENDES, (2011), p. 34.

<sup>31</sup> Nos quais se inclui o princípio da fiscalização dos benefícios fiscais, previsto no artigo 7.º e no artigo 2.º, n.º 4, do EBF, segundo os quais a Autoridade Tributária deve proceder ao controlo da verificação dos pressupostos de acesso e manutenção dos benefícios fiscais, podendo ser exigida a colaboração do sujeito passivo a colaboração para essa fiscalização, disposição reforçada pelo artigo 14.º, n.º 1 e n.º 2, da LGT.

<sup>32</sup> Quantificação do montante que o Estado sacrifica ao conceder o benefício fiscal comparando com o que obteria através do regime de tributação-regra. Seguimos o entendimento de SANCHES, J. L. Saldanha - *Manual de Direito Fiscal*. 3ª Edição. Coimbra : Coimbra Editora, 2007, p. 446, que compara a despesa fiscal associada aos benefícios fiscais ao custo associado a um subsídio ou subvenção direta atribuídos pelo estado, realçando, no entanto, a menor transparência dos primeiros. No mesmo sentido, cf. PEREIRA,

obrigatoriamente, previamente quantificada e incluída no relatório do Orçamento do Estado, nos termos da alínea g) do n.º 3 do artigo 106.º da CRP<sup>3334</sup>.

---

Manuel Henrique Freitas – *Fiscalidade*. 5ª Edição. Coimbra : Almedina, 2015, p. 415 e GOMES, (1991), p. 84.

<sup>33</sup> No mesmo sentido legisla o n.º 3 do artigo 14.º da LGT, ao subordinar a criação de benefícios fiscais à clara definição dos seus objetivos e à prévia quantificação da despesa fiscal.

<sup>34</sup> O n.º 3 do artigo 2.º do EBF não fala em obrigatoriedade, prevendo apenas que as despesas fiscais “[...] podem ser previstas no Orçamento do Estado ou em documento anexo [...]”. No entanto, e respeitando a supremacia hierárquica da Constituição, devemos considerar a obrigatoriedade da previsão das despesas fiscais, tal como relembra PIRES, (2017), p. 612.

### 3. O regime dos residentes não habituais – análise sintética e comparativa com o regime dos ex-residentes.

#### 3.1. O regime dos residentes não habituais.

O regime dos residentes não habituais surgiu em 2009, introduzido pelo DL n.º 249/2009, de 23 de Setembro, que aprova o Código Fiscal do Investimento, e é, tal como o regime dos ex-residentes, um regime especial de tributação, tendo sido criado – e tendo como fundo a crise de 2008, que culminou no PAEF – com o intuito de “[...] promover a crescente projeção de Portugal no cenário mundial [...]”<sup>35</sup>, procurando aumentar a competitividade económica do nosso país e a qualificação da mão-de-obra existente, atraindo população ativa de áreas de elevado valor técnico e científico e ainda os chamados *High Networth Individuals*<sup>36</sup>, sendo um regime claramente criado em com a perspectiva de atrair o denominado “contribuinte volátil”<sup>37</sup>, atribuindo benefícios fiscais para quem escolhe mudar-se para Portugal, configurando, este regime, mais um exemplo da importância das políticas fiscais como instrumento de reestruturação e recuperação económica e social do país<sup>38</sup>. O regime dos residentes não habituais encontra-se previsto nos artigos 16.º, n.º 8 a n.º 12, 72.º, n.º 10 a n.º 12 e 81.º, n.º 4 a n.º 8, todos do CIRS, e ainda na Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro, que sofreu recentemente alterações no seu texto decorrentes da Portaria n.º 230/2019, de 23 de julho.

---

<sup>35</sup> Citação retirada do preâmbulo da portaria n.º 230/2019.

<sup>36</sup> Sujeitos passivos com um património bastante elevado, “[...] para os quais a carga fiscal é um fator determinante para o estabelecimento da sua residência [...]” - VILELA, Hélder Borges – *Reflexões sobre o regime de tributação dos residentes não habituais* in *Cadernos de Justiça Tributária*, n.º 13. Braga : CEJUR : Centro de Estudos Judiciários do Minho, 2016, p. 16.

<sup>37</sup> “Contribuinte volátil” é um conceito que representa aqueles sujeitos passivos que, devido à sua condição económica – vide nota anterior - e à profissão que exercem – normalmente atividades de elevado valor acrescentado – têm uma alta propensão para alterar o país de residência, representando o sistema fiscal e os impostos, conjuntamente com as remunerações e condições laborais oferecidas, um dos fatores mais importantes no momento de ponderar o país de destino. Expressão empregue por NASCIMENTO, Rui; Tiago Machado GRAÇA; Marco RAMOS - *O novo regime fiscal do residente não habitual: o contribuinte volátil e o headhunting fiscal na captação de investimento* in *Obra Comemorativa dos dez anos do Centro de Investigação Jurídico-Económica da Faculdade de Direito da Universidade do Porto*. Coimbra : Almedina, 2010, pp- 857-880.

<sup>38</sup> “[...] os instrumentos de política fiscal internacional do nosso país devam funcionar como factor de atracção da localização dos factores de produção, da iniciativa empresarial e da capacidade produtiva no espaço português.” – citação retirada do preâmbulo do DL n.º 249/2009.

Segundo o artigo 16.º n.º 8 do CIRS, pode aceder a este regime quem, tornando-se fiscalmente residente em Portugal nos termos do n.º 1 e o n.º 2 do mesmo artigo<sup>39</sup>, não tenha sido considerado como tal em qualquer um dos cinco anos anteriores, tendo o sujeito passivo o direito a ser tributado como residente não habitual durante 10 anos, incluindo o ano em que se inscreve como residente, desde que, durante esse período, mantenha a sua residência fiscal em Portugal. Caso não mantenha residência fiscal em Portugal, o regime de tributação como residente não habitual é suspenso, tendo o sujeito passivo o direito de retomar o gozo do mesmo, a partir do ano em que retorne a Portugal, em qualquer dos anos remanescentes do período de 10 anos de tributação especial a que teria direito, tal como plasmado no artigo 16.º n.º 12 do CIRS.

Segundo este regime, os rendimentos serão tributados de diferente forma conforme a sua origem seja interna ou externa. Em relação aos rendimentos de fonte portuguesa, o artigo 72.º n.º 10 do CIRS prevê que os rendimentos de categoria A e B, ou seja, rendimentos ativos de trabalho dependente, empresariais e profissionais, que sejam auferidos em atividades de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico, conforme a portaria n.º 12/2010, alterada recentemente pela portaria n.º 230/2019 – a qual retirou algumas atividades que eram consideradas de elevado valor acrescentado que estavam previstas na Portaria original, e acrescentou outras, onde se sentem algumas dificuldades de recrutamento, alterando ainda o modelo subjacente à tabela das atividades de alto rendimento, que antes baseava-se na CAE e agora segue os códigos da Classificação Portuguesa de Profissões –, sejam tributados à taxa especial de 20%, sujeitos a retenção na fonte a título definitivo, sem prejuízo da possibilidade, prevista no n.º 8 do mesmo artigo, do titular dos rendimentos optar pelo englobamento destes, caso em que o contribuinte ficaria obrigado a englobar a totalidade dos rendimentos da mesma categoria, por força da previsão do artigo 22.º n.º 5 do CIRS. Já os restantes rendimentos de fonte portuguesa dos residentes não habituais que, sendo da categoria A ou B, não sejam resultado de atividades de elevado valor acrescentado previstas na já referida Portaria n.º 12/2010, e ainda os das restantes categorias do IRS, serão levados a englobamento e tributados de acordo com as regras gerais definidas ao longo do CIRS. Já em relação aos rendimentos de fonte estrangeira, e na previsão da existência de situações plurilocalizadas no que se refere à origem dos rendimentos – tendo em conta os pressupostos de acesso e a estrutura do regime dos residentes não habituais,

---

<sup>39</sup> Nos termos já definidos no ponto 2.2., *supra*.

torna-se bastante provável que os sujeitos passivos do mesmo auferiram rendimentos de fonte estrangeira –, o legislador, prezando a competitividade internacional e atração do regime, optou pela eliminação da dupla tributação internacional através do método da isenção com progressividade<sup>40</sup>, tal como previsto ao longo do artigo 81.º do CIRS, desde que preenchidos alguns requisitos aí previstos, prevendo o legislador a aplicação deste método aos rendimentos das diferentes categorias do IRS, de fonte estrangeira, que sejam obtidos por residentes não habituais. Caso esses requisitos não estejam preenchidos, os rendimentos estarão sujeitos às taxas gerais definidas no CIRS. Por falta de espaço não serão abordados detalhadamente os requisitos exigidos para a aplicação do método da isenção com progressividade às diferentes categorias de rendimentos do IRS, estando esse método de isenção, normalmente, condicionado à tributação no Estado da fonte do rendimento, caso contrário, o rendimento será tributado em Portugal, sendo apenas de salientar o regime aplicável a rendimentos passivos da categoria H, rendimentos de pensões, que, até à entrada em vigor das alterações que se assistiram neste regime no ano de 2020<sup>41</sup>, possibilitava a criação de situações de dupla isenção de tributação desses rendimentos, estando isentos de tributação tanto no estado da fonte como no estado de residência<sup>42</sup>, revestindo um dos principais fatores do sucesso obtido por este regime na

---

<sup>40</sup> “Quanto ao método da isenção com progressividade, o Estado da fonte isenta da tributação tais rendimentos, mas exige que sejam adicionados aos não isentos para efeitos de apuramento da taxa a aplicar aos rendimentos sujeitos a tributação no Estado da residência.” – AZEVEDO, Patrícia Anjos - *A dupla tributação internacional: questões levantadas e métodos para a evitar* in *Cadernos de Direito Actual*, n.º 6. Santiago de Compostela : Asociación Xuristas en Acción, 2017, p. 41.

<sup>41</sup> Foi aprovada uma proposta de alteração do Partido Socialista ao Orçamento de Estado para 2020, que alterou o regime de tributação dos residentes não habituais, com a Lei n.º 2/2020 a alterar o CIRS, aditando o n.º 12 do artigo 72.º, que prevê a aplicação de uma taxa especial de 10% de IRS sobre os rendimentos da categoria H de fonte estrangeira obtidos pelos residentes não habituais. É de prever que esta alteração possa ter impacto no crescimento exponencial do número de novos beneficiários do regime verificado nos últimos anos, já que a dupla isenção de tributação dos rendimentos da categoria H de fonte estrangeira constituiu um dos principais alicerces do sucesso que o regime de tributação dos residentes não habituais obteve desde a sua entrada em vigor. Segundo a mesma proposta, e citando a nota justificativa da mesma, “[...]em respeito pelas garantias dos contribuintes e visando a prevenção de contencioso[...]”, prevê-se, em disposições transitórias, “[...]a possibilidade dos residentes não habituais já inscritos (ou que estejam ainda dentro do prazo para o fazer), à data da produção de efeitos da presente alteração, poderem optar entre o atual ou o novo regime.”, o que se veio confirmar nas disposições transitórias previstas no artigo 329.º da Lei n.º 2/2020. Além das já referidas alterações, a proposta de alteração ao Orçamento do Estado para 2020 veio conferir aos residentes não habituais a possibilidade de optarem pelo englobamento dos rendimentos da categoria H, revogando a obrigação de englobamento destes rendimentos para efeitos de determinação da taxa a aplicar aos restantes rendimentos, prevista no texto, ainda inalterado, do n.º 7 do artigo 81º do CIRS.

<sup>42</sup> Como esclarece VILELA, (2016), “[...] nos casos em que exista convenção, ou seja, sempre que esse rendimento não seja de considerar obtido em território português, o sujeito passivo poderá não pagar imposto em Portugal mesmo que o Estado da fonte considere o Estado Português como competente para liquidar esse tributo.”, resultando numa dupla não tributação, como esclarece o mesmo autor, “[...] dado que Portugal segue o modelo da convenção da OCDE em matéria de imposto sobre o rendimento e sobre o património que prevê a tributação das pensões no Estado da residência [...]”, p. 18.

atração de investimento e de cidadãos estrangeiros, juntamente com as excelentes condições de vida que o nosso país proporciona aos reformados, tornando o país um verdadeiro paraíso fiscal para os pensionistas europeus<sup>43</sup>.

### 3.2. Comparação entre o regime de tributação dos ex-residentes e o regime de tributação dos residentes não habituais.

Feita uma breve descrição do regime dos residentes não habituais, e com a caracterização já feita do regime dos ex-residentes, impõe-se agora fazer uma comparação entre os mesmos, dissecando os aspetos distintivos fundamentais de cada regime e os principais traços identitários convergentes entre os dois.

Começando pelas semelhanças entre os dois regimes, ambos têm como pano de fundo a crise económica do fim da primeira década do século XXI e as consequências desta resultantes, tendo ambos os regimes como objetivo deslocalizar para Portugal sujeitos passivos que se tornem residentes fiscais no país, à luz dos critérios de residência definidos no artigo 16.º do CIRS, depois de um período temporal em que não o sejam. Por um lado, o regime dos residentes não habituais, teria como objetivo aumentar as qualificações da população ativa, tornar o país mais competitivo fiscalmente, nomeadamente em sede de IRS, e mais atrativo para o investimento estrangeiro<sup>44</sup>, tendo surgido como uma medida de reestruturação económica no período da crise, enquanto que o regime dos ex-residentes, surgido num período de crescimento económico, tem como principal objetivo fazer retornar sujeitos passivos que tenham emigrado no período de crise e pós-crise. É clara a relação entre os motivos que levaram à criação de ambos os regimes – ambos consistem em medidas de reestruturação económica relacionáveis com a crise financeira, ainda que em fases de recuperação e crescimento económicos bem diferentes – e, ainda, entre os sujeitos passivos a quem são aplicáveis os regimes,

---

<sup>43</sup> Segundo o relatório do Grupo de Trabalho dos Benefícios Fiscais, sob coordenação de Francisca Guedes Oliveira, em dados relativos ao ano de 2017, dos 20.483 contribuintes registados como residentes não habituais, 9.589 eram pensionistas.

<sup>44</sup> O Grupo de Trabalho dos Benefícios Fiscais considerou, como fundamento extrafiscal do regime dos residentes não habituais, os seguintes aspetos: “Captação de recursos humanos qualificados para o mercado português visando o desenvolvimento económico” e o “Aumento da imigração de pessoas para Portugal com capacidade para aumentar a despesa interna nomeadamente, beneficiários de pensões obtidas no estrangeiro”.

podendo, inclusive, um sujeito passivo preencher simultaneamente os requisitos exigidos para ser considerado residente não habitual e ex-residente.

Vistas as principais semelhanças entre os dois regimes, é agora altura de abordar as divergências entre ambos, que irão assentar essencialmente em três pontos principais<sup>45</sup>: nos requisitos de aplicação – onde, apesar de haver também semelhanças neste ponto, teriam que haver obrigatórias divergências entre os regimes, sob pena de uma completa coincidência entre a incidência subjetiva dos regimes, inutilizando a sua existência conjunta –, no período de aplicação e nos rendimentos sujeitos a tributação reduzida ou isentos de tributação. Para uma melhor comparação entre os regimes, vamos proceder a uma esquematização das características dos mesmos numa tabela.

Ex-residentes	Residentes não habituais
Requisitos de aplicação	
Definidos no artigo 12.º - A do CIRS: sujeitos passivos que, tendo sido residentes fiscais em Portugal antes de 31 de dezembro de 2015, se tornem novamente residentes fiscais no nosso país em 2019 ou 2020, não o tendo sido em qualquer um dos três anos anteriores. É ainda exigido que o sujeito passivo não tenha solicitado a inscrição como residente não habitual.	Definidos no artigo 16.º n.º 8 do CIRS: sujeitos passivos que se tornem residentes fiscais em Portugal depois de um período de 5 anos consecutivos sem o ser.
Período de aplicação	
Definido no artigo 259.º n.º 1 da Lei n.º 71/2018: aplica-se aos rendimentos auferidos no primeiro ano em que o sujeito	Definido no artigo 16.º n.º 9 do CIRS: O sujeito passivo que seja considerado residente não habitual adquire o direito a ser tributado como tal pelo período de 10

<sup>45</sup> LOURENÇO, Maria - *Regimes Fiscais Especiais – IRS Ex-Residentes e Residentes não habituais*. Artigo online disponível em: <https://adcecija.pt/regimes-fiscais-especiais-irs-ex-residentes-e-residentes-nao-habituais/> [consultado em 09-03-2020].

passivo reúna os requisitos previstos no n.º 1 do artigo e nos quatro anos seguintes.	anos consecutivos a partir do ano, inclusive, da sua inscrição como residente em território português.
Benefícios na tributação	
Definidos no artigo 12.º - A do CIRS: exclusão de tributação de 50 % dos rendimentos do trabalho dependente e dos rendimentos empresariais e profissionais dos sujeitos passivos.	<p>Variam com a origem dos rendimentos.</p> <p>Rendimentos de fonte portuguesa:</p> <p>De acordo com o artigo 72º n.º 10 do CIRS, estão sujeitos a uma taxa de imposto reduzida de 20%, se obtidos no exercício de uma das atividades de valor acrescentado previstas na atualizada portaria n.º 12/2010. Caso contrário, serão tributados segundo o regime normal previsto no CIRS.</p> <p>Rendimentos de fonte estrangeira:</p> <p>De acordo com o artigo 81.º n.º 4 e n.º 5 do CIRS, estão, desde que cumprido um dos requisitos alternativos previstos em cada um dos números do artigo, isentos de tributação em sede de IRS em Portugal, exceto os rendimentos de pensões, que à luz das recentes alterações, e nos termos do artigo 72.º n.º12 do CIRS, serão tributados à taxa especial de 10%<sup>46</sup>.</p>

<sup>46</sup> No entanto, e segundo a disposição transitória prevista no artigo 329.º da lei n.º 2/2020, o antigo regime, que possibilitava a isenção destes rendimentos, continuará a aplicar-se, caso o sujeito passivo assim o queira: (i) a quem já se encontrava inscrito como residente não habitual; (ii) a quem tenha suspenso o acesso ao benefício durante a vigência do antigo regime, por ter saído do país; (iii) a quem tenha pedido de inscrição como residente não habitual pendente no dia 1 de Janeiro de 2020; (iv) a quem tenha solicitado inscrição como residente não habitual até dia 31 de Março, desde que essa inscrição faça referência ao ano de 2019.

Feita a sintetização das características de ambos os regimes, é fácil retirar de cada um as vantagens específicas quando em comparação com o outro. Em relação ao regime dos residentes não habituais, uma das principais vantagens será relativamente aos rendimentos obtidos no estrangeiro, que verificadas certas condições podem beneficiar de isenção em sede de IRS ou, no caso dos rendimentos de pensões, de uma tributação a uma taxa especial de 10%, enquanto no regime dos ex-residentes apenas vai existir um benefício na tributação dos rendimentos de origem portuguesa das categorias A e B – uma exclusão da tributação de 50% desses mesmos rendimentos. No entanto, esse benefício não está dependente do exercício de nenhuma atividade específica, enquanto que no regime dos residentes não habituais, a tributação a uma taxa reduzida de 20% dos rendimentos obtidos em Portugal está dependente do exercício de uma atividade de elevado valor acrescentado, ficando os rendimentos obtidos fora do exercício dessa atividade sujeitos a uma tributação normal. Já em relação ao período de aplicação do benefício, o regime dos residentes não habituais leva uma clara vantagem em relação ao regime dos ex-residentes, com uma eficácia temporal de 10 anos contra os cinco anos de eficácia deste. Sendo assim, é fácil concluir que ambos os regimes têm as suas vantagens e que o regime dos ex-residentes acabou por vir colmatar uma “falha”<sup>47</sup> do regime dos residentes não habituais, ao possibilitar uma tributação mais favorável a quem se torne residente fiscal em Portugal mesmo não exercendo uma das atividades definidas na portaria n.º 12/2010. Posto isto, e tendo em conta que os pressupostos subjetivos de aplicação de cada um dos regimes possibilitam um preenchimento simultâneo de ambos, a escolha por um dos regimes dependerá de cada caso concreto, tendo de ser considerados muitos fatores, *v.g.* a profissão do sujeito passivo, o tipo de rendimentos obtidos, o valor dos rendimentos, o estado da fonte dos rendimentos, o número de anos que se prevê vir a ficar em Portugal, entre muitos outros, sendo uma certeza, por um lado, que a taxa de IRS de 20% a aplicar aos rendimentos obtidos em Portugal no exercício de atividades de elevado valor acrescentado pelos residentes não habituais é inferior a 50% da taxa máxima de IRS prevista no escalão mais alto das taxas de IRS, podendo então resultar numa tributação efetiva inferior àquela que resulta da exclusão de 50% dos rendimentos

---

<sup>47</sup> Entre aspas porque, e tendo em conta a estrutura e os objetivos do regime, consideramos uma falha intencional, uma lacuna propositada de um regime que tem como objetivo atrair pessoas com elevadas qualificações.

prevista no regime de tributação dos ex-residentes<sup>48</sup> – tendendo então, o regime dos residentes não habituais, a ser mais benéfico para contribuintes com rendimentos mais elevados –, e por outro, que os requisitos subjetivos de aplicação do regime dos ex-residentes são menos exigentes, tendo um âmbito de aplicação mais amplo, permitindo o acesso a um regime de tributação mais favorável àqueles que não conseguiriam ter acesso ao regime dos residentes não habituais por não exercerem uma das atividades de elevado valor acrescentado definidas na Portaria n.º 12/2010.

---

<sup>48</sup> SANTOS, Nuno – *Depois do regime dos residentes não habituais, o regime para os ex-residentes*. Artigo online disponível em: <https://eco.sapo.pt/opiniaao/depois-do-regime-dos-residentes-nao-habituais-o-regime-para-os-ex-residentes/> [consultado em 14-03-2020]

#### 4. Análise crítica ao novo regime.

Feita uma análise descritiva do novo regime dos ex-residentes, cabe-nos agora desenvolver uma análise crítica ao mesmo, realçando os defeitos e falhas que o regime tem, através de uma análise ao artigo 12.º - A do CIRS, principalmente o n.º 2, que, à primeira vista, parece não suscitar grandes questões, mas que, através da abordagem de uma série de potenciais situações da vida real que põem em causa o regime e a sua estrutura, cria-nos dúvidas em relação à adequação do texto da lei aos objetivos anunciados do regime, originando também dúvidas quanto à sua constitucionalidade.

##### Caso A

O sujeito A, espanhol, solicita a sua inscrição como residente não habitual em 2012, ano em que se muda para o nosso país, onde fica, beneficiando desse regime, até 2014, altura em que volta para Espanha, em consequência das medidas do PAEF a que o país esteve sujeito e insatisfeito com a qualidade de vida que aqui levava, suspendendo o estatuto de residência não habitual<sup>49</sup>. Consciente do crescimento económico que o país tem atingido nos últimos anos, e com perspetivas de voltar a ter melhores condições de vida e profissionais no nosso país, retorna agora, novamente, a Portugal. Tendo conhecimento do novo regime de tributação dos ex-residentes, conclui que este seria mais favorável que o regime que beneficiava, entretanto, suspenso, dos residentes não habituais. Pode ter acesso ao novo regime? Neste caso, coloca-se a dúvida em relação àqueles que tenham optado pela inscrição como residente não habitual até ao ano de 2015, e que, antes de 2016 ou 2017, tenham saído do país – deixando de ser considerados residentes fiscais em Portugal e suspendendo o acesso ao regime de que beneficiavam –

---

<sup>49</sup> A suspensão do estatuto de residente não habitual permite ao sujeito passivo que saia do país retomar o acesso ao benefício fiscal caso regresse a Portugal, permitindo gozar o remanescente do período inicialmente definido. Ou seja, caso o período definido para a atribuição do estatuto de residente não habitual seja entre 2012 e 2021, e o sujeito passivo decida abandonar o país em 2014, regressando em 2019, terá direito a retomar o estatuto de residente não habitual entre 2019 e 2021. A suspensão do estatuto não interrompe o decurso do prazo de aplicação do mesmo, apenas impede que o residente não habitual perca o acesso a essa condição, caso regresse ao país dentro dos 10 anos de vigência do estatuto, por não ter sido considerado residente fiscal em Portugal enquanto esteve ausente do país. *Vide* artigo 16.º, n.º 12 do CIRS.

tendo regressado em 2019 ou 2020 – conforme o ano em que deixou de ser considerado residente fiscal em Portugal tenha sido 2016 ou 2017. À partida, estarão preenchidos os pressupostos subjetivos elencados no n.º 1 do artigo 12.º - A para que o contribuinte nessa situação possa inscrever-se como ex-residente e beneficiar do respetivo regime de tributação mais favorável. A questão que se coloca é, então, saber se a restrição prevista no n.º 2 do artigo 12º - A do CIRS aplica-se a qualquer contribuinte que já tenha solicitado a inscrição antes da criação do novo regime fiscal de tributação dos ex-residentes ou se, por outro lado, aqueles que se inscreveram como residentes não habituais e que viram a aplicação do regime suspenso – em alguns casos, é mesmo possível que o prazo inicialmente definido para a titularidade do estatuto já tenha terminado<sup>50</sup> –, podem, agora, e cumpridos os requisitos do artigo 12º-A n.º 1 do CIRS, inscrever-se como ex-residentes?

Este é o caso de resposta mais fácil e clara, e ao qual dedicaremos menos tempo, sendo exatamente esta possibilidade de beneficiar dos dois regimes – residentes não habituais e ex-residentes – que o legislador quis impedir quando impôs como condição de acesso a este último a não solicitação da inscrição como beneficiário do primeiro. O legislador quis impedir, e bem, na nossa opinião, um excessivo favorecimento a quem, já tendo tido acesso aos benefícios previstos no estatuto do residente não habitual, preenchesse também os pressupostos subjetivos de aplicação do regime dos ex-residentes previstos no n.º 1 do artigo 12.º - A do CIRS, criando para tal a premissa do n.º 2 do mesmo artigo, impedindo que alguém pudesse beneficiar de dois benefícios fiscais baseados em fundamentos tão semelhantes, situação que poderia, inclusive, entrar em conflito com os princípios da justiça social e da igualdade tributária<sup>51</sup>.

E se, quando A se inscreveu como residente não habitual, a sua profissão fazia parte da lista de atividades de elevado valor acrescentado prevista na Portaria n.º 12/2010, mas agora, com as alterações a que esta foi sujeita, deixou de fazer? Deixa de ter acesso ao regime dos residentes não habituais, abrindo-se a possibilidade de acesso ao novo regime dos ex-residentes? Não, não só porque, como já vimos, a inscrição como residente não habitual impede o acesso ao regime dos ex-residente, mas, também, porque a alteração que a lista das atividades de elevado valor acrescentado sofreu não interfere com o acesso

---

<sup>50</sup> Nos casos em que o sujeito passivo tenha-se inscrito como residente não habitual nos anos de 2009 e 2010, tendo o prazo de aplicação do benefício terminado em 2018 e 2019, respetivamente. A resposta seria a mesma no caso de A já ter visto terminado o prazo de aplicação definido para produção de efeitos do estatuto de residente não habitual, baseando essa resposta na mesma justificação de um excessivo favorecimento injustificado de quem pudesse beneficiar dos dois regimes.

<sup>51</sup> Ao qual daremos destaque nos casos seguintes.

ao benefício fiscal dos residentes não habituais daqueles sujeitos passivos que já tinham, anteriormente, acesso ao regime<sup>52</sup>, mesmo que a sua profissão tenha deixado de fazer parte da referida lista<sup>53</sup>. Assim, e mesmo sendo a suspensão do regime anterior a estas alterações, A não vai poder ter acesso ao regime dos ex-residentes.

O problema coloca-se, então, nos casos em que um sujeito passivo tenha solicitado a inscrição como residente não habitual, mas, por razões de várias ordens, não tenham chegado a fazer uso efetivo dos benefícios previstos nesse regime, sendo essas as situações que iremos abordar nos casos C e D.

## Caso B

O sujeito passivo B, português que emigrou para o Luxemburgo em 2012, motivado pela crise económica que Portugal atravessava e os baixos salários praticados no nosso país, quando comparado com o país de destino, aproveita a criação do novo regime de tributação dos ex-residentes e regressa em Portugal em 2020. Por outro lado, o sujeito Passivo C, que emigrou em iguais condições, regressou em 2017, com saudades da família e do país que tanto ama, sente-se indignado por não poder ter acesso a um regime que o sujeito passivo B tem, simplesmente porque gosta demasiado do país para conseguir estar tanto tempo longe. *Quid iuris?*

O regime de tributação dos ex-residentes suscita algumas dúvidas em relação à sua constitucionalidade<sup>54</sup>, enquanto regime que isenta de tributação parte dos rendimentos de um número bastante restrito de residentes fiscais em Portugal, que vão ser, assim, sujeitos a uma tributação extremamente mais favorável quando em comparação com os restantes

---

<sup>52</sup> Neste sentido legisla a disposição transitória do artigo 5.º da Portaria n.º 230/2019, que define que as alterações que a lista sofreu não se aplicam a quem já beneficiava do regime no dia 1 de Janeiro de 2020 e àqueles cujos pedidos de inscrição como residente não habitual se encontrem pendentes nesse dia 1 de janeiro de 2020 ou que solicitem essa inscrição até 31 de março de 2020, com efeitos ao ano de 2019.

<sup>53</sup> Como não poderia deixar de ser, já que a lei fiscal, no n.º 1 do artigo 11.º do EBF, proíbe a retroatividade de leis que restrinjam ou limitem o acesso a benefícios fiscais temporários já adquiridos pelos sujeitos passivos, em tudo o que os prejudique, exceto quando a lei dispuser o contrário. Neste caso, é a própria lei que assegura a manutenção do benefício fiscal temporário a quem dele já era titular. No mesmo sentido, afirma Alberto Xavier que “[...] eventuais hipóteses de derrogação das normas em que a isenção foi concedida não envolvam a perda dos aludidos direitos, que poderão ser invocados contra o Estado enquanto durar o período de vigência inicialmente previsto” - XAVIER, Alberto – *Manual de Direito Fiscal*. Lisboa : Almedina, 1981, p. 144.

<sup>54</sup> Dúvidas essas partilhadas com vários constitucionalistas portugueses, como se pode observar através da notícia do Jornal de Negócios de 24 de outubro de 2018, disponível em <https://www.jornaldenegocios.pt/economia/financas-publicas/orcamento-do-estado/detalhe/bonus-no-irs-para-ex-residentes-divide-constitucionalistas?ref=DestaquesTopo>

residentes. No nosso caso, dois sujeitos passivos em situações de extrema semelhança, apenas diferenciadas pelo ano de regresso a Portugal, vão ser sujeitos a regimes de tributação diferentes, com claro benefício para um deles, que vai ver uma grande parte dos seus rendimentos isenta de tributação, sendo essa desigualdade acrescida pelo prolongamento da eficácia do regime pelos cinco anos previsto, resultando numa derrogação do regime de tributação-regra e do princípio da igualdade tributária<sup>55</sup>, princípio esse que implica a generalidade – ou universalidade – e a uniformidade dos impostos. Em relação à exigência da generalidade nos impostos, esta característica implica que todos os sujeitos estejam adstritos ao pagamento de impostos<sup>56</sup>, enquanto que a uniformidade dos impostos implica que a repartição dos impostos pelos cidadãos siga o mesmo critério para todos, critério esse o da capacidade contributiva<sup>57</sup>. O princípio da igualdade tributária tem então, como objetivo, a prossecução de um sistema tributário materialmente justo, com a inexistência de desigualdades tributárias. Constituindo os benefícios fiscais uma exceção a este princípio, ao desonerar<sup>58</sup> certos contribuintes do pagamento do imposto que deveriam pagar segundo o princípio da capacidade contributiva<sup>59</sup>, legitimando tratamentos desiguais entre contribuintes em posições semelhantes, a sua conceção deve ser excecional, exigindo uma justificação, um fundamento extrafiscal que seja de relevância superior ao fundamento subjacente à tributação-regra que o benefício fiscal impede<sup>60</sup>. Nos casos em que o benefício fiscal

---

<sup>55</sup> O princípio da igualdade fiscal não é um preceito constitucionalmente expresso, o seu fundamento constitucional decorre do princípio da igualdade geral consagrado no artigo 13.º da CRP, sendo parte integrante da chamada “Constituição Fiscal”, que integra os princípios – constitucionalmente expressos ou decorrentes de outros princípios constitucionais – que limitam e estruturam o poder tributário. Neste sentido, *vide* SANCHES, (2007), p. 68.

<sup>56</sup> No entender de GOMES, (1996), p. 200, a generalidade do sistema fiscal desempenha duas funções: uma função garantística, segundo a qual só deve ser sujeito ao pagamento de impostos quem tem capacidade para o fazer; e uma função solidarística, pela qual todos devem pagar o imposto na medida dessa capacidade.

<sup>57</sup> Dispondo nesse sentido o n.º 1 do artigo 4.º da LGT.

<sup>58</sup> E, como reflete SANCHES, J. L. Saldanha - *Justiça Fiscal*. Lisboa : Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010, p. 48 “ [...] o benefício fiscal tem um elevado custo sistemático na medida em que desonera alguns contribuintes, mas aumenta a oneração dos restantes: este resultado é inevitável, uma vez que a distribuição da carga fiscal é um jogo de soma zero, isto é, um jogo em que aquilo que um jogador recebe é diretamente proporcional ao que os demais perdem”. Em sentido idêntico, cf. SANCHES, (2007), p. 458.

<sup>59</sup> Dimensão concretizadora do princípio da igualdade que, Segundo NABAIS, (2019), p. 155, desdobra o princípio da igualdade tributária em dois vetores: numa igualdade horizontal – segundo a qual os contribuintes em iguais condições devem ser sujeitos ao pagamento do mesmo imposto – e numa igualdade vertical – pelo qual os contribuintes em diferentes condições devem pagar impostos diferentes na medida dessa diferença.

<sup>60</sup> Já remetemos anteriormente para a análise que vamos agora fazer, quando, na definição da natureza jurídica do novo regime, verificamos a necessidade de um benefício fiscal, para ser considerado como tal, ter que ter por base um fundamento extrafiscal, fundamento de relevância superior ao fundamento da tributação-regra que impede, tal como previsto na parte final do n.º 1 do artigo 2.º do EBF.

<sup>61</sup> Nesse sentido, *vide* GOMES, (1991), p. 72.

seja concedido arbitrariamente, sem a existência do tal interesse de relevância superior ao enquadramento normativo tributário padrão, vamos estar não perante um benefício fiscal, mas um privilégio fiscal, que constitui uma derrogação não aceite ao princípio da igualdade tributária. Em relação aos fundamentos em questão, importa, desde logo, clarificar em que consistem: por um lado, associado ao regime de tributação de ex-residentes, temos subjacentes fundamentos extrafiscais, interesses de índole política social e económica, com o objetivo de atrair cidadãos que abandonaram o país como consequência da crise financeira de 2008 e das repercussões desta, e ainda o aumento da população ativa. Podemos ainda afirmar que a tributação dos ex-residentes, ainda que impedindo a tributação de acordo com a tributação-regra, concedendo um desagravamento fiscal – a exclusão de tributação de 50% dos rendimentos ativos do sujeito passivo –, estando-lhe associada uma despesa fiscal, irá atrair para o país pessoas que de outro modo não se tornariam residentes em Portugal, ou seja, que de outro modo não se iriam tornar fonte de receitas fiscais para o Estado português, dependendo estas – que consistem, para além de todas as receitas fiscais em sede de IRS<sup>62</sup>, noutras inerentes à captação de novos residentes, como, por exemplo, o IVA pago por estes nas suas transações, os IEC pagos em certo tipo de produtos, o IMI e o IMT, entre outros – da criação do regime. Consideramos, então, as despesas fiscais resultantes do benefício atribuído compensadas pelo aumento global das receitas fiscais. Do outro lado, temos, como fundamento principal inerente à tributação-regra imposta aos residentes fiscais em Portugal, tratando-se de um interesse constitucionalmente consagrado no artigo 103.º n.º 1 da CRP, a obtenção de receitas fiscais, essenciais ao funcionamento pleno do Estado e da sociedade<sup>63</sup>. Identificados os interesses em confronto, é altura de confrontá-los, conscientes da dificuldade inerente à mensuração do mesmo, sendo impossível um cálculo exato do valor de cada um, devido à subjetividade inerente aos conceitos em questão. Conseguimos compreender a importância de cada um deles: desde logo, torna-se inquestionável a importância de um sistema fiscal simplificado e justo, sendo certo que a existência de um sem-número de benefícios fiscais<sup>64</sup> vai contra essas pretensões,

---

<sup>62</sup> Relembrando que apenas os rendimentos das categorias A e B se encontram sujeitos a tributação mais favorável segundo o regime dos ex-residentes, seguindo as restantes categorias os preceitos do regime de tributação-regra.

<sup>63</sup> Citando Oliver Wendell Holmes, “os impostos são o preço que pagamos por uma sociedade civilizada”.

<sup>64</sup> Segundo o relatório do Grupo de Trabalho sobre os Benefícios Fiscais, em 2018 – não incluindo, portanto, o benefício atribuído aos ex-residentes - existiam, em Portugal, 542 benefícios fiscais, um número exageradamente grande e que contraria uma série de princípios associados à tributação, incluindo o princípio da igualdade, da neutralidade, entre outros. A situação torna-se mais preocupante quando,

contrariando o princípio da igualdade fiscal e a igualdade horizontal idealizada; por outro lado, e como já referimos, os benefícios fiscais desempenham um papel extremamente importante enquanto instrumento político essencial na obtenção de objetivos socioeconómicos, possibilitando, como já vimos, através da criação do regime dos ex-residentes, a obtenção de um aumento de população ativa e de receitas fiscais que de outro modo não se obteriam – ou, pelo menos, é muito improvável que se fossem obter, já que, sendo os ex-residentes a causa desses aumentos, está o retorno destes intimamente ligado à atribuição deste benefício, visto que, se o regime não existisse, Portugal não teria nem competência tributária para tributar esses sujeitos passivos, nem, provavelmente, capacidade para os atrair. Se, por um lado, conseguimos compreender o confronto que opõe os benefícios fiscais e os princípios da capacidade contributiva e da uniformidade dos impostos, e a derrogação que aqueles constituem destes – daí a necessidade da existência de um fundamento extrafiscal constitucionalmente relevante subjacente à criação ao benefício fiscal –, por outro, aceitamos a importância dos interesses prosseguidos com a criação do regime especial de tributação dos ex-residentes, também eles constitucionalmente consagrados, máxime o crescimento e o desenvolvimento económico<sup>65</sup>. Estes serão, pelo menos, de nível hierárquico semelhante aos interesses inerentes ao regime tributário padrão, que, associados à necessidade de harmonizar essa prossecução de um desenvolvimento económico com os princípios subjacentes a um sistema tributário materialmente justo legitimam uma dinâmica fiscal na procura de um bem comum – o desenvolvimento do país –, levão-nos a crer que o regime de tributação dos ex-residentes encontra-se devidamente fundamentado, sendo a nossa conclusão, num primeiro momento, e tendo em conta apenas os fundamentos subjacentes à criação do regime, de classificar como constitucional o regime, por não haver violação do princípio da igualdade tributária.

Surge agora outra questão, sobre saber se o regime não poderia ter sido estruturado de maneira diferente e se a atual estrutura do regime se coaduna com os objetivos anunciados, debruçando-nos, neste momento, sobre dois pontos do regime: se, por um lado, defendemos que a incidência subjetiva do regime é excessivamente ampla, ao permitir o acesso ao regime a todos os sujeitos passivos que, tendo sido residentes em Portugal antes de 2015, regressem a Portugal em 2019 ou 2020, por outro lado,

---

segundo esse mesmo relatório, 123 dos benefícios fiscais identificados não tinham um fundamento extrafiscal identificável.

<sup>65</sup> Consagrados, por exemplo, nos artigos 81.º, alíneas a) e d), 90.º e 91.º da CRP.

entendemos que a mesma incidência subjetiva ficou, simultaneamente, aquém do que seria mais conforme à prossecução dos objetivos a atingir, ao limitar a sua aplicação exclusivamente a quem regresse em 2019 ou 2020. De facto, o primeiro ponto permite o acesso ao regime a qualquer ex-residente que tenha abandonado o país antes de 2015, independente de esse abandono do país estar ou não relacionado com a crise de 2008 e as consequências a esta atribuídas. De facto, nada impede um gestor de topo que, por exemplo, em 1995, tenha abandonado o país para ir trabalhar para uma multinacional, possa agora regressar a Portugal e ter acesso ao regime dos ex-residentes, mesmo que seja completamente contrário ao espírito do mesmo. Por outro lado, o segundo ponto permite que haja contribuintes que, tendo abandonado o país em consequência dessa crise – ou seja, o “público-alvo” do regime –, e tendo regressado antes de 2019, não cumpram, dessa maneira, um dos requisitos para ter acesso ao regime dos ex-residentes. A solução para as situações possibilitadas pelo primeiro ponto seria, na nossa opinião, limitar o regime a quem tenha, efetivamente, saído do país por causa da crise, sendo que o elemento volitivo é, nesta altura, impossível de provar, dada a distância temporal, devendo, dessa forma, o regime ser limitado por um elemento temporal relacionável com a tal crise, balizado pelos anos iniciais da crise e o fim do PAEF, estabelecendo que poderia beneficiar do regime, por exemplo, quem tivesse abandonado o país entre 2008 e 2014. Já em relação às situações consequentes do segundo ponto, compreendemos, desde logo, a intenção do legislador ao definir um limite temporal curto, relativamente ao regresso do ex-residente<sup>66</sup>, além de que conceder, agora, vantagens fiscais na medida correspondente ao benefício atribuído aos ex-residentes, a quem, tendo abandonado o país como consequência da crise, tenha já retornado – concedendo, por exemplo, um crédito de imposto em igual medida ao benefício que teria obtido caso tivesse sido considerado ex-residente desde o seu regresso –, seria um processo extremamente moroso, implicando uma perda de receitas fiscais relativas a anos anteriores, além de, nesse caso, ser difícil justificar o interesse extrafiscal de relevância constitucional superior ao da tributação-regra, dado que esses sujeitos passivos já se encontram a viver em Portugal. No entanto, por razões de justiça fiscal, defendemos que a solução mais adequada aos objetivos do

---

<sup>66</sup> Consistindo um benefício fiscal, por natureza, numa derrogação ao princípio constitucional da igualdade, ainda que devidamente fundamentado por um fundamento fiscal, entendemos a opção do legislador em definir uma curta janela temporal para o regresso a Portugal de quem queira beneficiar do regime, sendo suficiente, a nosso ver, para cumprir os objetivos propostos, dado o prazo de dois anos para se tornar residente fiscal em Portugal ser um prazo razoável para estabelecer residência em Portugal – fica, no entanto, o apontamento de no regime dos residentes não habituais não ter sido tomada opção idêntica.

regime, e mantendo o prazo vigente de 5 anos, seria permitir o acesso a quem, tendo regressado antes de 2019, ainda se encontre dentro desse prazo, gozando dos anos remanescentes a partir de 2019. Assim, o sujeito passivo C, que regressou em 2017, teria direito a beneficiar do estatuto de ex-residente a partir de 2019, por um período de 3 anos.

De realçar, por fim, a abertura à concorrência desleal que o regime criou, da mesma maneira que o regime dos residentes não habituais o fez<sup>67</sup>, já que, para atingir a mesma remuneração líquida de um residente dito normal, um ex-residente poderá auferir uma menor remuneração bruta, devido às isenção de tributação de 50% do rendimento deste último, o que acaba, também, por ser uma vantagem consequente do regime para as entidades empregadoras, significando uma poupança não só na remuneração paga como na TSU.<sup>68</sup> Tais factos levantam algumas considerações sobre saber se estes auxílios indiretos às entidades empregadoras constituem Auxílios de Estado, contrários às disposições do Direito Comunitário, tema que, por falta de espaço, não iremos abordar neste trabalho.

## Caso C

Consideremos a seguinte situação: O sujeito passivo D, recém-chegado a Portugal, solicita a inscrição como residente não habitual, pensando preencher todos os requisitos para ser considerado como tal. O seu pedido é, no entanto, indeferido, por falta de verificação do pressuposto previsto no n.º 8 do artigo 16.º do CIRS. De facto, D tinha estado apenas quatro anos fora do país, já que no quinto ano anterior ao regresso tinha sido ainda considerado residente fiscal em Portugal. Ao ter conhecimento do indeferimento, C pretende ter acesso ao regime de tributação dos ex-residentes, cujos pressupostos de acesso preenche na totalidade. Será possível?

O n.º 2 do artigo 12.º - A do CIRS interdita, explicitamente, o acesso ao regime de tributação dos ex-residentes a quem tenha solicitado a inscrição como residente não habitual. Em concordância com tal preceito, D estaria impedido de aceder ao regime dos ex-residentes. No entanto, apesar de ter solicitado a inscrição como residente não habitual,

---

<sup>67</sup> MORAIS, Rui Duarte – *A reforma do IRS (2014): uma primeira reflexão* in *Cadernos de Justiça Tributária*, n.º 07. Braga : CEJUR : Centro de Estudos Judiciários do Minho, 2015, p. 20.

<sup>68</sup> A TSU é uma medida contributiva para a Segurança Social que é calculada em função da remuneração do trabalhador, pagando o trabalhador 11% sobre esse valor e a entidade empregadora 23,75%. Portanto, quanto menor for a remuneração bruta do trabalhador, menor serão as despesas da empresa com a TSU.

não vai ter a possibilidade de beneficiar das vantagens previstas nesse regime, em razão do não cumprimento dos pressupostos para aplicação do regime<sup>69</sup>, dado que apenas esteve quatro anos como não residente em Portugal, quando o regime exige, pelo menos, cinco. Estamos, então, perante um erro de interpretação dos pressupostos de acesso ao regime de tributação dos residentes não habituais, cuja mera solicitação da inscrição como beneficiário, por força da exclusão do n.º 2 do artigo 12.º-A do CIRS, impede o acesso ao regime dos ex-residentes. É manifestamente exagerada esta interdição, sendo que, na nossa opinião, a mesma deveria restringir-se apenas àqueles sujeitos passivos que tenham não só solicitado a inscrição como residente não habitual, mas que desfrutem de um benefício efetivo decorrente desse estatuto. A interdição, como está atualmente desenhada, pode levantar dúvidas em relação à sua legitimidade constitucional, por falta de conciliação com o princípio da igualdade tributária, na medida em que, na formulação dos critérios genéricos de acesso ao benefício fiscal, deve o legislador obedecer ao princípio da igualdade, constitucionalmente consagrado, conforme o previsto no artigo 6.º, n.º 2 do EBF. De facto, o mero ato de solicitar a inscrição como residente não habitual não nos parece fundamento suficiente para justificar a impossibilidade de aceder ao regime de tributação dos ex-residentes, dado que desse ato pode não ter resultado nenhum benefício para quem o pratica. Compreendemos, e concordamos, como já manifestamos anteriormente, com a intenção do legislador em limitar o acesso a apenas um dos regimes fiscais, de maneira a não favorecer desmedidamente o sujeito passivo; no entanto, parece-nos que a maneira como o legislador estruturou essa intenção não foi a mais adequada, propiciando o aparecimento de casos em que o sujeito passivo não vai estar apto a aceder a nenhum dos benefícios, vendo o seu acesso impedido porque, por exemplo, como sucede com o sujeito passivo D no caso em análise, existe um erro na avaliação do preenchimento dos pressupostos de aplicação do regime fiscal dos ex-residentes, numa derrogação injustificada ao princípio constitucional da igualdade tributária, não pela existência, em si, do benefício fiscal – cuja fundamentação extrafiscal justificável da

---

<sup>69</sup> De recordar a possibilidade que o sujeito passivo tem de fazer uso, previamente ao pedido de reconhecimento do benefício fiscal, do instituto do pedido de informação vinculativa sobre os pressupostos do benefício fiscal, direito previsto no artigo 68.º da LGT e reforçado no artigo 57.º do CPPT. Esta figura reclama maior importância nos casos em que o acesso ao benefício fiscal comporta uma decisão económica ou social de relevo por parte do sujeito passivo, como é o caso, no regime de tributação dos ex-residentes, da deslocação da residência fiscal para o nosso país. A Autoridade Tributária fica vinculada à informação prestada em resposta ao pedido de informação vinculativa, não podendo decidir posteriormente em sentido contrário ao conteúdo da mesma, salvo em cumprimento de decisão judicial.

derrogação desse princípio verificamos no caso anterior –, mas pela limitação injustificada ao seu acesso.

## Caso D

O Sujeito passivo E inscreve-se como residente não habitual, preenchendo todos os requisitos para tal, convencido de que seria o regime que melhor se adequava aos seus rendimentos, por exercer uma atividade de elevado valor acrescentado, apesar de preencher, simultaneamente, os requisitos para ter acesso ao regime de tributação dos ex-residentes. No entanto, e durante o primeiro ano de residência fiscal em Portugal, recebe uma proposta de emprego com um salário bastante superior ao que recebia, só que para o exercício de uma atividade que ficaria excluída da lista de atividades prevista na portaria n.º 12/2010, não sendo considerada uma atividade de valor acrescentado, não tendo, como tal, acesso a uma tributação a uma taxa reduzida no caso de aceitar essa proposta. O sujeito passivo C deseja, então, deixar de ser considerado um residente não habitual para ser considerado um ex-residente, fazendo mesmo depender a aceitação da proposta de emprego dessa possibilidade. Será possível?

Importa, desde logo, fazer a distinção entre este caso e os casos anteriores: nesta situação, apesar de já se ter inscrito como residente não habitual, o sujeito passivo E não teve ainda acesso efetivo ao benefício fiscal, não tendo tido acesso, ainda, a nenhum benefício efetivo na tributação – ao qual só teria no ano seguinte ao da chegada a Portugal –, contrariamente ao sucedido no caso A; por outro lado, enquanto que, neste caso, E tem direito ao acesso pleno ao estatuto de residente não habitual, no caso C lidamos com um erro na avaliação do preenchimento dos pressupostos do acesso ao dito benefício, não se encontrando estes verificados.

Segundo o n.º 2 do artigo 12.º-A do CIRS, E não teria direito ao estatuto de ex-residente e às respetivas vantagens, por já ter solicitado a inscrição como residente não habitual, apesar de preencher todos os restantes pressupostos de acesso ao benefício fiscal elencados no n.º 1 do artigo<sup>70</sup>. Parece-nos, mais uma vez, que a limitação prevista no n.º

---

<sup>70</sup> Na mesma situação encontram-se aqueles que, por engano, aderem ao estatuto de residente não habitual, convencidos de que a profissão que exercem se encontra abrangida pelas vantagens na tributação atribuídas pelo regime, quando, na verdade, não se encontra. Isto porque, apesar das alterações que a tabela das atividades de elevado valor acrescentado sofreu, continua a não ser fácil a sua interpretação, podendo surgir casos de dúvida.

2 do artigo em questão tem um alcance superior àquele que seria a intenção do legislador<sup>71</sup>: assim, mais uma vez, não conseguimos entender a proibição de acesso ao regime imposta àqueles que, tendo solicitado a inscrição como residente não habitual, não tenham retirado nenhuma vantagem desse pedido, não existindo fundamento justificável, na nossa opinião, para tal. Repetimos, neste caso, o que referimos no caso anterior, acrescentando que, nos casos em que, preenchidos os requisitos de aplicação do regime dos residentes não habituais, o sujeito passivo deseje ter acesso ao regime dos ex-residentes, essa possibilidade deve ser concedida, desde que ainda não tenha usufruído das vantagens previstas para o regime dos residentes não habituais.

Pode surgir, ainda, a questão sobre a fundamentação de nos pressupostos de acesso ao regime dos ex-residentes estar expressa a proibição da solicitação da inscrição como residentes não habituais mas o contrário já não se verificar, já que a lei não prevê que quem se tenha inscrito como ex-residente, não se possa inscrever como residente não habitual. Se num caso simétrico ao apresentado, em que E, no primeiro ano de residência fiscal em Portugal, tencionava ser tributado como ex-residente, mas acaba por mudar de ideias, essa falta de uma previsão, no regime dos residentes não habituais, de um pressuposto semelhante ao previsto no n.º 2 do artigo 12.º-A do CIRS, não tem efeitos práticos<sup>72</sup>, o mesmo não se pode dizer num hipotético caso em que D, que preenche os requisitos de aplicação do regime dos ex-residentes, é tributado como tal, relativamente aos rendimentos referentes a 2019, sendo que em 2020 regressa ao país de origem, retornando a Portugal em 2025, depois de cinco anos consecutivos em que não é

---

<sup>71</sup> De realçar que, embora a interpretação analógica das leis fiscais esteja expressamente proibida pelo n.º 4 do artigo 11.º da LGT, o legislador consente na interpretação extensiva nas normas que estabeleçam benefícios fiscais, tal como previsto no artigo 10.º do EBF. No entanto, consideramos que não estão reunidas as condições para uma possível interpretação extensiva do n.º 2 do artigo 12.º - A do CIRS. Nesse sentido, citamos o acórdão do Processo 00542/12.5BEPNF do Tribunal Central Administrativo do Norte: “Pressuposto para assim operar [através da interpretação extensiva] é, contudo, a demonstração de que o legislador *minus dixit quam voluit*. É difícil detectar estas situações, na medida em que os benefícios fiscais são medidas fiscais de carácter excepcional, relacionadas com a própria tributação que impedem – artigo 2.º, n.º 1, do Estatuto dos Benefícios Fiscais. Sendo medidas com carácter excepcional, o legislador delimita, com rigor, as situações concretas objecto de benefício e as condições para operar.”

<sup>72</sup> O regime dos ex-residentes é de carácter automático, não dependendo de reconhecimento prévio por parte da Autoridade Tributária, bastando declarar a vontade de ser tributado como tal no modelo 3 do IRS, cujo prazo de entrega começa a partir do dia 1 de abril, do ano seguinte a ter retornado ao país. Contrariamente, a inscrição como residente não habitual tem que ser solicitada até dia 31 de março, inclusive, do ano seguinte em que o sujeito passivo se torne residente fiscal no território português, dependendo de reconhecimento administrativo. Ou seja, daqui depreendemos que não existe a possibilidade de, depois de ter declarado a intenção de ser tributado como ex-residente, solicitar a inscrição como residente não habitual, pois o pedido seria indeferido por ser intempestivo.

considerado residente fiscal em território português. Neste caso, a lei já não se opõe a que D solicite a inscrição como residente não habitual, podendo então beneficiar das vantagens previstas dos dois regimes, o que vai contra a intenção do legislador quando criou a limitação do n.º 2 do artigo 12.º-A do CIRS. Esta questão é de fácil solução, e acreditamos que o legislador vá alterar o regime dos residentes não habituais de maneira a introduzir uma previsão simétrica à do referido artigo, tendo, no entanto, perdido uma excelente oportunidade de o fazer nas recentes alterações a que o regime foi sujeito, já que a estabilidade dos benefícios fiscais é essencial na captação de investimento e capital estrangeiro, um dos principais objetivos inerentes à criação do regime dos residentes não habituais.

## 5. Conclusão.

O novo regime fiscal dos ex-residentes, aprovado pela Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro, que veio acrescentar um novo subnível à clássica dicotomia entre residentes e não residentes, foi criado com o objetivo declarado de fazer retornar ao país aqueles que o abandonaram em consequência da crise de 2008 e ainda aumentar a população ativa em Portugal. Aparentando ser, à partida, um regime simples e de fácil compreensão, não podemos, no entanto, deixar de criticar a maneira como foi estruturado, críticas essas que fomos ressaltando ao longo do trabalho e que consistem, resumidamente, nos seguintes aspetos:

(1) É um regime extremamente amplo, alargando a sua incidência subjetiva a sujeitos passivos que, tendo saído do país, o possam ter feito em qualquer período antes de 2015, não sendo necessária, então, qualquer tipo de relação causal entre a emigração e crise de 2008, propiciando o aparecimento de *free riders*<sup>73</sup>; por outro lado, é um regime que tem um prazo de aplicação bastante curto, aplicando-se apenas a quem regressa em 2019 e 2020, podendo deixar de fora do seu âmbito de aplicação contribuintes que tenham regressado antes de 2019, ou mesmo aqueles que retornem depois de 2020 – em relação a estes é de ressaltar que, pelo menos, tiveram a opção de retornar a Portugal durante a vigência do regime, sendo, esses dois anos, a nosso ver, suficientes para a concretização dos objetivos propostos –, quando a saída do país desses contribuintes tenha sido motivado por fatores financeiros e sociais consequentes da crise já mencionada.

(2) Há algum exagero nas vantagens atribuídas pelo benefício fiscal – crítica que também se poderia fazer ao regime dos residentes não habituais. Isentar 50% dos rendimentos ativos de tributação é um regime extremamente mais favorável do que o regime de tributação-regra a que os residentes normais estão sujeitos, criando dúvidas sobre a constitucionalidade do mesmo por violação dos Princípio da Igualdade fiscal. No entanto, como já reiteramos, consideramos que o fundamento extrafiscal inerente a este benefício assegura a sua constitucionalidade. No entanto, não poderíamos deixar de enfatizar aquilo que consideramos ser uma isenção exagerada, mais ainda quando o

---

<sup>73</sup> Definidos, no relatório do Grupo de Trabalho sobre os Benefícios Fiscais, como “Sujeitos passivos que têm acesso ao benefício embora não fazendo parte dos beneficiários alvo pretendidos, ou seja, não contribuindo para a realização do objetivo extrafiscal”.

Programa Regressar, no qual se incluí este benefício, atribuí uma série de outras vantagens económicas e sociais a quem retorne ao país.

(3) A previsão do n.º 2 do artigo 12.º - A do CIRS é extremamente rígida. De facto, ao impedir o acesso ao benefício fiscal previsto para os ex-residentes a quem tenha solicitado a inscrição como residente não habitual, possibilita o aparecimento de situações em que esse impedimento recaia sobre sujeitos passivos que, tendo solicitado a inscrição como residente não habitual, a mesma não tenha sido aceite por falta de verificação dos pressupostos de acesso ao regime, ou, nos casos em que tenha sido aceite, não tenha chegado a haver um benefício efetivo das medidas fiscais previstas. Cremos, então, que o impedimento previsto no n.º 2 do artigo 12.º - A do CIRS deve ser alterado, impedindo o acesso ao regime dos ex-residentes a quem tenha usufruído, de facto, do regime dos residentes não habituais, permitindo ainda a alteração de regime até ao momento da efetivação das vantagens atribuídas. Defendemos ainda, e acreditamos que tal venha a acontecer, a criação, para o regime dos residentes não habituais, do mesmo pressuposto que existe para o regime dos ex-residentes, impedindo quem seja beneficiário do estatuto de ex-residente de poder vir a ser, no futuro, considerado residente não habitual.

No entanto, não só de fragilidades se faz o regime de tributação dos ex-residentes, podendo também encontrar méritos na criação do mesmo. Em primeiro lugar, começamos por saudar a tentativa do legislador de fazer retornar ao nosso país aqueles que o tenham abandonado por motivos socioeconómicos, criando uma janela para o fazerem – não esquecendo que o regime fiscal dos ex-residentes está englobado num programa de medidas e apoios económico-sociais tendo em vista esse regresso. Em segundo lugar, realçar a relação de complementaridade entre o regime dos residentes não habituais e o novo regime dos ex-residente que o legislador logrou atingir, vindo este último alargar o número de pessoas que terão direito a um benefício fiscal caso desloquem a sua residência para o nosso país, ao isentar parcialmente de tributação todos os rendimentos ativos do sujeito passivo, independentemente da atividade por ele exercida.

É difícil fazer previsões sobre o sucesso eventual do regime numa fase tão embrionária do mesmo, no entanto, e apesar das críticas que deixamos feitas sobre o regime, podemos afirmar que o mesmo está, neste primeiro ano, a ter um sucesso bastante positivo. Na verdade, e segundo dados divulgados pelo Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, pelo menos 1300 contribuintes já aderiram ao regime de tributação de ex-residentes. Relembramos que a intenção de ser tributado como ex-residente é manifestada

na declaração de IRS – cujo prazo de entrega tem início no dia 1 de Abril –, no ano seguinte ao da chegada a Portugal, e que o regime se aplica a quem regresse a Portugal em 2019 e 2020; assim, como os dados foram divulgados dia 11 de Fevereiro deste ano, estes são provisórios, tendo por base as retenções na fonte dos rendimentos dos ex-residentes comunicadas pelas empresas ao fisco, através da declaração mensal de rendimentos. Estes números revelam um promissor sucesso inicial do regime; em jeito de comparação, o regime de tributação dos residentes não habituais atraiu apenas 18 contribuintes no primeiro ano de vigência. No entanto, não cremos que o regime de tributação dos ex-residentes atinja o sucesso deste último, por duas razões: em primeiro lugar, porque o regime dos ex-residentes tem uma eficácia temporal bastante mais reduzida, produzindo todos os efeitos até ao ano de 2024 – e não se perspectivando uma renovação do regime –, enquanto que o regime dos residentes não habituais não tem um fim previsto; em segundo lugar, o regime dos residentes não habituais atraiu, maioritariamente, pensionistas estrangeiros, que se deslocaram em grande número para Portugal graças à isenção completa que as suas pensões beneficiavam, um regime extremamente favorável e do qual o regime dos ex-residentes fica, ainda assim, aquém.

## 6. Bibliografia

AZEVEDO, Patrícia Anjos - *A constituição fiscal: em especial, o princípio da legalidade tributária* in *III Congresso de Direito Fiscal*. Porto : Vida Económica, 2014

AZEVEDO, Patrícia Anjos - *A dupla tributação internacional: questões levantadas e métodos para a evitar* in *Cadernos de Direito Actual, n.º 6*. Santiago de Compostela : Asociación Xuristas en Acción, 2017

BORGES, Ricardo Palma; Pedro Ribeiro de SOUSA - *O Novo Regime Fiscal dos Residentes Não Habituais* in *Fiscalidade, n.º 40 (Out – Dez)*. Lisboa : Instituto Superior de Gestão, 2009

GOMES, Nuno Sá - *Manual de Direito Fiscal, Vol. II*. Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º 174. Lisboa : Centro de Estudos fiscais – Ministério das Finanças, 1996

GOMES, Nuno Sá - *Teoria Geral dos Benefícios Fiscais*. Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º 165. Lisboa : Centro de Estudos Fiscais – Ministério das Finanças, 1991

LOURENÇO, Maria - *Regimes Fiscais Especiais – IRS Ex-Residentes e Residentes não habituais*. Artigo online disponível em: <https://adcecija.pt/regimes-fiscais-especiais-irs-ex-residentes-e-residentes-nao-habituais/> [consultado em 09-03-2020]

MENDES, Marta Filipa Ramos - *O Novo Regime Fiscal do Residente não Habitual (Análise à luz do Princípio da não Discriminação no Direito Europeu)*. Dissertação de Mestrado em Direito no ramo de Ciências Jurídico- Económicas na Faculdade de Direito da Universidade do Porto. Porto : 2011

MORAIS, Rui Duarte - *A reforma do IRS (2014): uma primeira reflexão* in *Cadernos de Justiça Tributária, n.º 07*. Braga : CEJUR - Centro de Estudos Judiciários do Minho, 2015

MORAIS, Rui Duarte - *Sobre o IRS*. 3ª Edição. Coimbra : Almedina, 2014

NABAIS, José Casalta - *Direito Fiscal*. 11ª Edição. Coimbra : Almedina, 2019

NASCIMENTO, Rui; Tiago Machado GRAÇA; Marco RAMOS - *O novo regime fiscal do residente não habitual: o contribuinte volátil e o headhunting fiscal na captação de investimento* in *Obra Comemorativa dos dez anos do Centro de Investigação Jurídico-Económica da Faculdade de Direito da Universidade do Porto*. Coimbra : Almedina, 2010

PEREIRA, Manuel Henrique Freitas - *Fiscalidade*. 5ª Edição. Coimbra : Almedina, 2015

PEREIRA, Paula Rosado - *Manual de IRS*. 2ª Edição. Coimbra : Almedina, 2019

PIRES, Rita Calçada - *Para uma teoria geral dos benefícios fiscais: breves notas de sistematização* in *Estudos Comemorativos dos 20 anos da FDUP, Volume II*. Coimbra : Almedina, 2017

RIBEIRO, José Joaquim Teixeira Ribeiro - *Lições de Finanças Públicas*. 5ª Edição. Coimbra : Coimbra Editora, 1997

SANCHES, J. L. Saldanha - *Justiça Fiscal*. Lisboa : Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010

SANCHES, J. L. Saldanha - *Manual de Direito Fiscal*. 3ª Edição. Coimbra : Coimbra Editora, 2007

SANTOS, Nuno - *Depois do regime dos residentes não habituais, o regime para os ex-residentes*. Artigo online disponível em: <https://eco.sapo.pt/opiniao/depois-do-regime-dos-residentes-nao-habituais-o-regime-para-os-ex-residentes/> [consultado em 14-03-2020]

SILVA, Suzana Tavares da - *Direito fiscal*. 2ª Edição. Coimbra : Imprensa da Universidade de Coimbra, 2015

TEIXEIRA, Glória - *Manual de Direito Fiscal*. 4ª Edição. Coimbra : Almedina, 2016

VASQUES, Sérgio - *Manual de Direito Fiscal*. 2ª Edição. Coimbra : Almedina, 2018

VILELA, Hélder Borges - *Reflexões sobre o regime de tributação dos residentes não habituais* in *Cadernos de Justiça Tributária, n.º 13*. Braga : CEJUR : Centro de Estudos Judiciários do Minho, 2016

XAVIER, Alberto - *Manual de Direito Fiscal*. Lisboa : Almedina, 1981